



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV MANAGEMENTU

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF MANAGEMENT

ŘÍZENÍ NÁKLADŮ V PODNIKU

COST MANAGEMENT IN THE COMPANY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

JANA VÁVROVÁ

VEDOUcí PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. ALENA KOČMANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2012

Tato verze bakalářské práce je zkrácená (dle Směrnice děkanky č. 1/2010).

Neobsahuje identifikaci subjektu, u kterého byla bakalářská práce zpracována (dále jen „dotčený subjekt“) a dále informace, které jsou dle rozhodnutí dotčeného subjektu jeho obchodním tajemstvím či utajovanými informacemi.

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Vávrová Jana

Ekonomika a procesní management (6208R161)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Řízení nákladů v podniku

v anglickém jazyce:

Cost Management in the Company

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, A. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Brno : Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-807-3572-990.

HRADECKÝ, M., KRÁL, B. Řízení režijních nákladů. Praha : Prospektrum, 1995. 104 s. ISBN 80-7175-025-5.

KRÁL, B. a kol. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha : Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/2012.

L.S.

PhDr. Martina Rašticová, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 23.05.2012

Abstrakt

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku sledování a řízení nákladů ve společnosti ABC s.r.o. Teoretická část specifikuje druhy nákladů, vnitropodnikové útvary a odpovědnostní střediska. V praktické části jsou tyto poznatky aplikovány do prostředí vybrané firmy a zhodnoceny. V závěrečné části jsou následně popsány návrhy pro optimalizaci nákladů ve firmě.

Abstract

The thesis focuses on the issues of monitoring and controlling of the costs in ABC s.r.o. Theoretical part specifies the different types of expenses, the internal departments and the responsibility centres. In the practical part these findings are applied into environment of this company and then are evaluated. In the concluding part there are described suggestions how to optimize the costs of the company.

Klíčová slova

Manažerské účetnictví, členění nákladů, fixní náklady, rentabilita nákladů, vnitropodnikové útvary, servisní útvary, nákladová střediska, skutečné náklady.

Key words

Management accounting, cost classification, fixed costs, profitability of costs, internal departments, service departments, cost centers, actual costs.

Bibliografická citace

VÁVROVÁ, J. *Řízení nákladů v podniku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 79 s. Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 23. května 2012

.....

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé bakalářské práce paní doc. Ing. Aleně Kocmanové, Ph.D. za cenné rady a připomínky poskytnuté v průběhu tvorby bakalářské práce. Dále děkuji společnosti ABC s.r.o. za poskytnuté informace a možnost zpracovat pro ni tuto bakalářskou práci a děkuji i oddělení Finance a controllingu za vstřícnost a pomoc při konzultaci otázek týkající se analýzy nákladů podniku.

Obsah

Úvod	10
1 Cíl práce.....	11
2 Teoretická východiska práce	12
2.1 Druhy účetních systémů	12
2.2 Pojetí nákladů a jejich členění.....	13
2.2.1 Druhové členění nákladů	14
2.2.2 Účelové členění nákladů	15
2.2.3 Náklady jednicové a režijní	15
2.2.4 Náklady přímé a nepřímé.....	17
2.2.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů	17
2.3 Výkaz zisku a ztráty	21
2.4 Ukazatel rentability nákladů	21
2.5 Vnitropodnikové útvary a jejich členění	22
2.5.1 Členění útvarů.....	22
2.5.2 Ocenění vztahů mezi vnitropodnikovými útvary.....	23
2.5.2.1 Ocenění vztahů mezi útvary na základě skutečných nákladů	24
2.5.2.2 Ocenění vztahů mezi útvary na základě předem stanovených nákladů	24
2.5.3 Hospodářský výsledek podniku a útvarů	25
2.6 Odpovědnostní střediska a jejich typy	26
2.6.1 Hospodářský výsledek střediska	27
2.7 Nákladová střediska	29
2.7.1 Tvorba nákladových středisek	29
2.7.2 Druhy nákladových středisek.....	30
2.7.3 Hospodářský výsledek nákladového střediska	31
2.8 Odchytky a jejich sledování	32
2.8.1 Klasifikace odchylek.....	32
2.8.2 Rozbor odchylek	33
3 Analýza řízení nákladů v ABC	34
3.1 Charakteristika firmy	34
3.2 Historie firmy	35
3.3 Organizační struktura a počet zaměstnanců	36
3.3.1 Organizační struktura.....	36
3.3.1.1 Útvary servisní společnosti.....	38

3.3.2	Počet zaměstnanců v jednotlivých útvarech	41
4	Závěr	42
5	Seznam literatury.....	43
	Seznamy obrázků, tabulek a grafů.....	44
	Seznam obrázků.....	44
	Seznam tabulek	44
	Seznam grafů	45
	Seznam příloh.....	46

Úvod

Rozvoj průmyslu v 18. a 19. století přinesl nové požadavky na účetnictví. Docházelo k oddělení vlastnictví podniku a jeho řízení. Vývoj účetních systému se rozdělil do dvou větví, na účetnictví pro externí uživatele (vlastníci, akcionáři, stát) a účetnictví pro interní uživatele (manažeri). Zatímco majitelům stačily informace o stavu majetku a nárůstu kapitálu, manažeri potřebovali kromě těchto informací vědět, co má vliv na výsledek hospodaření. Do popředí se tak dostává zájem podrobněji sledovat náklady podniku.¹

V dnešním konkurenčním prostředí neexistuje firma, která by nevěnovala pozornost této problematice a jejímu systematickému snižování. Základem řízení nákladů je nákladové případně manažerské účetnictví, které slouží k evidenci jednotlivých druhů nákladů, její struktuře či sledování její výše. Vedle těchto činností je pozornost věnována také metodám řízení, která by měla pomoci podnikům přijmout vhodná opatření vedoucí ke snižování nákladů.

Tím nejdůležitějším základem strategického řízení firmy by mělo být efektivní systém řízení nákladů.

Pro analytickou část této práce jsem si vybrala společnost ABC s.r.o., která působí jako dodavatel klíčových služeb pro výrobní závod v České republice a pro další zahraniční pobočky v rámci koncernu.

V praktické části se budu věnovat analýze nákladů v rámci podniku, kdy budu vycházet z Výkazu zisku a ztráty a z účtů Hlavní knihy společnosti a provádět rozbor nákladových druhů - spotřeby materiálu, energie a služeb. V druhé polovině se zaměřím na analýzu nákladových středisek dvou útvarů ve firmě. Předmětem analýzy budou ty nákladové druhy, u kterých došlo k překročení plánovaných nákladů. Při zpracování analýzy budu vycházet z firemních údajů od roku 2008 do roku 2010.

Závěrem analýzy bude návrh opatření, která by vedla k optimalizaci řízení nákladů společnosti ABC.

¹ HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 2008, s. 45-47.

1 Cíl práce

Cílem této práce je zhodnocení současné situace řízení nákladů ve firmě a na základě analýzy nákladů doporučení opatření vedoucí k optimalizaci nákladů, které jsou spojeny s chodem firmy.

Dílčí cíle této práce jsou:

- analýza nákladů v rámci podniku na základě Výkazu zisku a ztráty
- analýza nákladů v rámci nákladových středisek vybraných útvarů, s porovnáním skutečných nákladů od nákladů plánovaných
- navržení opatření vedoucí k optimalizaci nákladů

Konečným výstupem je zhodnocení provedené analýzy nákladů a také navrhovaná opatření k zefektivnění řízení nákladů společnosti ABC s.r.o. Tato doporučení by měla podporovat dlouhodobé cíle podniku a ukázat způsoby, jak dosahovat nižších nákladů.

2 Teoretická východiska práce

V této kapitole rozebereme podrobně jednotlivé druhy nákladů a v druhé části se zaměříme na vnitropodnikové útvary, odpovědnostní střediska a vznik odchylek. První podkapitola je věnována druhům účetních systémů. Ve druhé podkapitole je obsaženo, co náklady představují a jejich podrobné členění. Na to navazuje představení Výkazu zisku a ztráty, ukazatel rentability nákladů. Pátá podkapitola je věnována vnitropodnikovým útvarům, jejímu členění a ocenění vztahů mezi útvary. Šestá představuje typy odpovědnostních středisek a vymezení hospodářského výsledku, poté následuje podkapitola nákladových středisek, kde je vymezena jejich tvorba a druhy. A poslední část je věnována odchylkám dle klasifikace a následný rozbor.

2.1 Druhy účetních systémů

Evidenci nákladů v podniku zabezpečuje účetnictví, které se člení na tři druhy, jejichž účely jsou rozdílné.

- **Finanční účetnictví** poskytuje informace o finanční situaci firmy a jejím hospodaření (tj. základní údaje o majetku a závazcích, nákladech a výnosech, o výsledku hospodaření) a sestavuje pravdivé a věrné výkazy pro externí uživatele. Jeho výstupem jsou dva hlavní výkazy podniku – rozvaha a účet zisku a ztráty (výsledovka).²
- **Daňové účetnictví** vychází z finančního účetnictví, jehož cílem je výpočet základů daně z příjmu. Vazba daňového účetnictví na finanční účetnictví vede podnik ke snaze minimalizovat zisk.
- **Manažerské účetnictví** slouží pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů. Využívá údajů finančního i nákladového účetnictví, kalkulací, statistiky atd. Jeho předmětem jsou náklady, výnosy, někdy i cash flow. Zajišťuje soustavnou kontrolu a poskytuje podklady pro manažerské rozhodování.³

² LANDA, M., POLÁK, M. *Ekonomické řízení podniku*. 2008, s. 5.

³ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 2007, s. 82.

Tabulka 1: Základní rozdíl mezi účetnictvím finančním a manažerským ⁴

ÚČETNICTVÍ:	MANAŽERSKÉ	FINANČNÍ
určení:	interní	externí
zájem:	maximalizace zisku	minimalizace daní
obsah:	analytické účty	syntetické účty
pravdivost:	maximální	účelový princip opatrnosti
časová orientace:	do budoucna	do minula
úprava:	neregulované	regulované státem
charakter:	důvěrné	veřejné
ceny:	kalkulované	reálné
jednotky:	finanční	hodnotové i naturální

Manažerské účetnictví souvisí s nákladovým účetnictvím. Nákladové účetnictví zobrazuje data o nákladech. Jeho informace jsou zdrojem pro předběžné i výsledné kalkulace, které s náklady pracují. ⁴

2.2 Pojetí nákladů a jejich členění

Náklady ...

„představují prostředek, pomocí kterého se v dané aktivitě a transformaci vědomě a racionálně zajišťuje dosažení určitého ekonomického prospěchu“ ⁵ (podle Krále).

„definuje jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů“ ⁶ (podle Synka).

„definuje jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností“ ⁷ (podle Popeska).

⁴ HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví*. 1999, s. 8.

⁵ KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1997, s. 39.

⁶ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 2007, s. 80.

⁷ POPEŠKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 2009, s. 32.

Náklady jsou předmětem řízení. Předpokladem pro jejich účinné řízení je podrobnější rozčlenění. Existuje řada způsobů, jak zlepšit ekonomickou situaci podniku za účelem snižování nákladů. Jednotlivé druhy nákladů se od sebe liší určitými charakteristikami, které můžeme členit dle různých vlastností. Základní členění nákladů je uvedeno v následující části této kapitoly.

2.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů patří mezi základní členění nákladů ve finančním účetnictví a podává informace o spotřebě vstupních ekonomických zdrojů a o vztahu podniku k okolí. Tyto zdroje se projevují v podobě jednotlivých nákladových druhů.

Mezi základní nákladové druhy patří:

- spotřeba materiálu a energie
- spotřeba externích prací a služeb
- mzdové a osobní náklady
- odpisy dlouhodobého majetku
- finanční náklady ⁸

Tyto nákladové druhy lze charakterizovat třemi základními vlastnostmi:

- druhové náklady jsou **prvotní**, neboť se předmětem zobrazení stávají hned při svém vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím
- současně jsou to náklady **externí**, vznikající spotřebou výrobků, prací a služeb jiných subjektů
- jsou také považovány za náklady **jednoduché**, které z hlediska úrovně podnikového řízení nelze rozlišit na jednodušší složky, z nichž se tyto náklady skládají

Toto členění se blíže nezabývá příčinou spotřeby nákladů ani budoucí potřeby od dodavatelů, proto je třeba je kombinovat s dalšími členěními nákladů, které rozebereme dále. ⁹

⁸ HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 2008, s. 78.

⁹ HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1995, s. 14.

2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je založené na kontrole spotřebovaných nákladů, které umožňuje zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Strukturalizace účelového členění probíhá v několika úrovních. Za prvé se náklady rozčlení do širokých okruhů různých výrobních i nevýrobních činností (hlavní, pomocné, obslužné či vedlejší výroby) a dále na podrobnější členění podle jednotlivých druhů činnosti nebo operací.

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Tyto náklady se z hlediska kontroly hospodárnosti dále člení podle vztahu k činnosti či operaci na dvě základní skupiny:

- **náklady technologické** – skupina nákladů vyvolaných technologickým procesem dané činnosti či operace (např. spotřeba papíru v hlavní tiskařské výrobě)
- **náklady na obsluhu a řízení příslušné činnosti** – skupina nákladů vynaložených k vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu určité činnosti (např. náklad na osvětlení a otop tiskárny, plat mistra) ¹⁰

2.2.3 Náklady jednicové a režijní

Toto členění nákladů navazuje na předchozí členění z pohledu vztahu k jednotlivým výkonům. Tyto náklady by měly poskytovat správné informace o rozsahu a obsahu nákladů k určitému výkonu a vyjadřovat takové uspořádání nákladů, které umožní analyzovat význam jednotlivých složek nákladů v konkrétních podmínkách.

Jednicové náklady jsou technologické náklady, které se vyjadřují na jednici výkonu.

Mezi jednicové náklady patří:

- náklady na spotřebu materiálu
- náklady na mzdy ¹¹

¹⁰ HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1995, s. 14-15.

¹¹ ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 2006, s. 73.

Tyto náklady rostou úměrně s počtem kusů, s váhou nebo s časem. Kalkulují se do norem spotřeby a poté se poměrují se skutečnostmi. Například mzda dělníka, spotřeba materiálu či energie na určitou operaci nebo výrobek.¹²

Režijní náklady (režie, nepřímé náklady) jsou společné náklady vynaložené na kalkulované množství výrobků, které nelze stanovit na kalkulační jednotici přímo. (Přímé určení by bylo nevhodné). Režijní náklady jsou členěny podle funkce v daném procesu na:¹³

- zásobovací režii
- výrobní (provozní) režii
- správní režii
- odbytovou režii

Členění vyjadřuje jednotlivé ucelené skupiny činností podniku, které na sebe navazují.

Zásobovací režie – nejdříve musíme nakoupit materiál, abychom měli z čeho vyrábět, o to se postará útvar zásobování, jehož náklady, které jsou spojeny s jeho činností, jsou rozpočítány na ostatní střediska, pro která útvar zásobování zajišťuje materiál.

Výrobní režie – když je nakoupen materiál a vše připraveno k výrobě, nastupuje funkce výrobního útvaru, kde vznikají jak jednicové náklady, tak režijní, které jsou společné pro celý výrobní útvar a nelze je přiřazovat jednotce výkonu. Jsou tedy rozpočítávány na jednotlivé jednotky výkonu.

Správní režie – vzniká v útvarech podniku, které nevykazují přímé výkony, ale jsou pro plynulý chod celého podniku nezbytné, např. náklady na mzdy řídicích pracovníků, pracovníků účtáren, náklady na provoz útvaru vedení podniku, ekonomického úseku, vývojového střediska atd. Aby byly uhrazeny, musí být rozpočítány.

Odbytová režie – souvisí s činností odbytového útvaru, tj. obchodníků, útvaru balení a expedice výrobků, pracovníků prodeje apod. Zde také nevznikají přímé výkony, avšak výrobky, které by byly vyrobeny ale nebyly by prodány, by nepřinesly podniku žádné tržby a celý proces by neměl žádoucí efekt.¹⁴

¹² HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví*. 1999, s. 50.

¹³ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 2007, s. 100.

¹⁴ ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 2006, s. 74.

2.2.4 Náklady přímé a nepřímé

Pro potřeby kalkulací se celkové náklady člení na náklady přímé a nepřímé.

- **Přímé náklady** jsou nákladové složky, které lze změřit nebo přímo určit na kalkulační jednici. Jedná se o:
 - * *přímý materiál* (materiál, polotovary, nástroje, pomocný materiál ve výrobě)
 - * *přímé mzdy* (úkolové mzdy, tarifní mzda a prémie, příplatky pracovníkům v provozu)
 - * *ostatní přímé náklady* (pomocný materiál a jiné přímo přiřaditelné náklady)¹⁵
- **Nepřímé náklady** jsou společné více kalkulačním jednicím a nelze je jednoznačně přímo přiřadit na kalkulační jednice. Mezi nepřímé náklady patří:
 - * *fixní a ostatní náklady* (nájem, daně, odpisy, údržba, teplo, světlo, voda)
 - * *nepřímé materiálové náklady*
 - * *nepřímé mzdové náklady* (kontrola, pracovníci údržby)
 - * *administrativní náklady* (řídící pracovníci, úředníci, účetní, nájem kanceláří, telefony apod.)
 - * *marketing a odbyt* (prodejci, reklamní pracovníci a reklama, cestovní výdaje, obchodní služby atd.)
 - * *výzkum a vývoj*¹⁶

2.2.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Toto členění vyjadřuje skutečnost, že některé náklady se chovají při změně objemu výroby různě a některé se v určitém období nemění. V této souvislosti rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů:

- **variabilní** (proměnné, závislé)
 - náklady, které se mění v závislosti na objemu produkce
- **fixní** (pevné, nezávislé)
 - náklady, které zůstávají v určitém intervalu produkce neměnné i při změnách v objemu produkce¹⁷

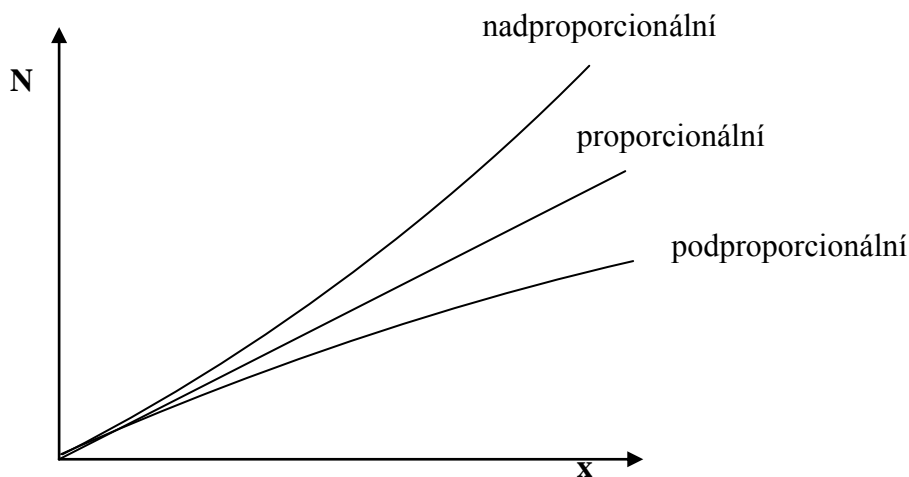
¹⁵ HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví*. 1999, s. 50.

¹⁶ DUCHOŇ, B. *Inženýrská ekonomika*. 2007, s. 76-77.

Variabilní náklady

Pro variabilní náklady je charakteristické, že musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku objemu výkonů a při změně výkonů se mění jejich celková výše. Podle typu této změny rozlišujeme:

- **proporcionální náklady** – mění se s objemem výkonů přímo úměrně s tím, že další vklad nákladů na další jednotku objemu výkonů je stále stejný tj. konstantní. Tyto náklady jsou typické pro opakované procesy.
- **podproporcionální náklady** – se při stoupajícím objemu výkonů zvyšují, ale pomalejším tempem než objem výkonů. Při další jednotce objemu je vklad nákladů nižší.¹⁸ Tento typ nákladů je v praxi poměrně častý. Příkladem mohou být náklady na opravy a udržování strojního zařízení, sledované ve vztahu k počtu zhotovených výrobků, ke spotřebě elektrické energie a pro období záběhu výroby.¹⁹
- **nadproporcionální náklady** – se mění se změnou objemu výkonů rychlejším tempem, kdy vklad nákladů na další jednotku objemu je vyšší.¹⁷ Vznik těchto nákladů není tak častý. Příkladem je vzrůst mzdových nákladů při zvýšení objemu výkonů přesčasy nebo zvýšení spotřeby pohonných hmot při zvýšení rychlosti jízdy. Rychlejší růst těchto nákladů může zabránit větším ztrátám.¹⁸



Obrázek 1: Průběh variabilních nákladů²⁰

¹⁷ HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1995, s. 17.

¹⁸ KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1997, s. 57.

¹⁹ HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1995, s. 18.

²⁰ KRÁL, B. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1997, s. 58.

Fixní náklady

Fixní náklady představují zpravidla takové náklady, které slouží k zajištění výrobního procesu. Určitá část těchto nákladů se spotřebovává často ještě před zahájením, kdy je třeba např. nakoupit dopravní prostředky, jiný majetek dlouhodobé povahy či přijmout určitý počet pracovníků.

„Důležitou charakteristikou, závažnou pro řízení jejich hospodárnosti, je pak to, že celkovou výši těchto nákladů nelze již ovlivnit v průběhu výrobního procesu, a do značné míry ani omezením jeho intenzity.“

Tato skutečnost vede náklady k maximálnímu využití dané kapacity, neboť čím větší bude objem provedených výkonů, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu.

Využití kapacity vede k řízení hospodárnosti, kterou lze dosahovat dvěma cestami:

- **úsporností**
 - dochází ke snížení absolutní výše nákladů, pokud se objem výkonů vyrobí s co nejnižší spotřebou zdrojů
 - uplatňuje se zejména u nákladů, jejichž spotřeba je spojena s konkrétním druhem výkonu nebo s jednicí tohoto výkonu
- **účinností**
 - projevuje se relativním snížením nákladů, pokud se zaměří na maximalizaci objemu prováděných výkonů při konstantní spotřebě zdrojů
 - využívá se hlavně u nákladů spojených s určitou kapacitou, kterou lze využít

Tyto formy se projevují spíše v kombinaci obou forem, neboť vedou ke snižování průměrných nákladů na jednotku produkce či ke zvyšování užité vlastnosti prováděných výkonů.²¹

²¹ HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1995, s. 18-19.

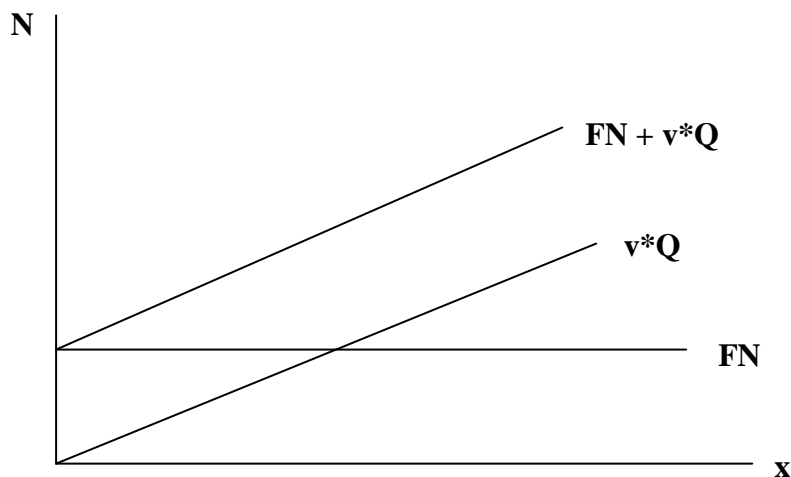
Fixní náklady jsou při změnách objemu výkonů neměnné. Firma je musí platit, i když nevyrábí žádný výstup. Příkladem mohou být náklady za pronájem budov, odpisy strojů a zařízení, úrokové platby z půjček, zaškolení pracovníků, nákup technologie apod.

„Tyto náklady jsou vyvolány nutností zabezpečit chod podniku (provozní pohotovost, výrobní kapacitu) jako celku.“²²

Celkové a průměrné náklady

S ohledem na tuto práci jsou zmíněny u tohoto členění ještě další dvě kategorie nákladů – celkové a průměrné.

- **Celkové náklady** jsou součtem fixních a variabilních nákladů. Jak můžeme vidět na obrázku č. 2, tak celkové náklady rostou se zvyšujícím se objemem produkce. Fixní náklady zůstávají stále stejné a variabilní náklady se mění v závislosti na rostoucí produkci.



Obrázek 2: Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů²³

- **Průměrné náklady** jsou náklady na jednotku produkce tj. celkové náklady dělené počtem jednotek produkce.

²² SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 2007, s. 84.

²³ FIBÍROVÁ, J., OGEROVÁ, B. *Řízení nákladů*. 1998, s. 74.

2.3 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je přehled o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření za určité období. Zachycuje pohyb výnosů a nákladů, nikoliv pohyb příjmů a výdajů! Tento účetní výkaz se sestavuje pravidelně v ročních intervalech. Informace z tohoto výkazu jsou podkladem pro hodnocení firemní ziskovosti.

Výkaz zisku a ztráty obsahuje tokové veličiny, které jsou založeny na kumulativní bázi, a proto jejich změny v čase nemusejí být rovnoměrné. Výnosy dosažené v určitém období a náklady s nimi spojené nemusejí být vynaloženy ve stejném období. Problémem je, že nákladové a výnosové položky se neopírají o skutečné peněžní toky (příjmy a výdaje). Tím pádem výsledný čistý zisk neobsahuje skutečnou dosaženou hotovost získanou hospodařením v daném období. Dále náklady nemusí být uhrazeny ve stejném období, v jakém se objeví ve výkazu zisku a ztráty a některé výdaje nejsou hotovostním výdajem (např. odpisy, goodwill, patentní práva).²⁴

2.4 Ukazatel rentability nákladů

Ukazatel rentability nákladů (return on costs – ROC) bývá považován za doplňkový ukazatel k ukazateli tržeb. Jedná se o poměr výsledku hospodaření v různých podobách k celkovým nákladům.

$$\text{ROC} = \text{provozní zisk (EBIT)} / \text{náklady} \quad (2.4a)$$

Ukazatel rentability nákladů udává, jaká část zisku (ztráty) připadá na 1 korunu nákladů. Je nutné si uvědomit, že ke zvýšení absolutní částky zisku lze dojít nejen snižováním nákladů, ale také zvyšováním odbytu.²⁵

²⁴ RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. 2010, s. 31-33.

²⁵ tamtéž, s. 56.

2.5 Vnitropodnikové útvary a jejich členění

Jednotlivé činnosti, které jsou nutné pro zabezpečení podnikatelského procesu, jsou v podniku zajišťovány konkrétními útvary. Každý útvar má vymezený charakter činnosti včetně rozsahu pravomoci a odpovědnosti uvnitř podniku. Vymezením organizační struktury podniku je určena nejen hierarchie útvarů, ale i jejich vzájemná provázanost.

2.5.1 Členění útvarů

Základní činnosti (útvary), které jsou nutné pro vytvoření výkonu, se ve věcně odlišných podmínkách činnosti liší například u výrobních a obchodních podniků, u podniků služeb.

Útvary podniku se člení na útvary:

- hlavní
- servisní
- správní
- speciální činnosti

Toto členění útvarů je možné využít nejen pro výrobní podniky, ale i pro podniky poskytující služby, obchodní podniky, finanční instituce a banky, dokonce i pro nepodnikatelské subjekty, jako např. školy, nemocnice a lékařská zařízení.²⁶

Útvary hlavní činnosti – tvoří podstatu každého podnikatelského procesu. Jsou to takové útvary, které se bezprostředně podílejí na tvorbě externích výkonů, na jejich vytvoření a realizaci, jsou určeny postupy, technologií či organizací činnosti. Útvary hlavní činnosti zabezpečují výkon od okamžiku jeho převzetí z etapy výzkumu a vývoje (okamžik existence nového výkonu v podobě prototypu) až do okamžiku prodeje.²⁷

Cílem útvaru hlavní činnosti je přispívat k tvorbě zisku podniku jako celku.²⁸

²⁶ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 2007, s. 47-48.

²⁷ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. *Reporting*. 2010, s. 202-203.

²⁸ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 2007, s. 49.

Servisní útvar – jsou takové útvary, které poskytují služby ostatním útvarům uvnitř podniku. Příkladem jsou útvary oprav a údržby, výroby energie, správa budov, úklid a pro činnost podniku stále významnější útvary informační technologie. Tyto útvary vytvářejí podmínky pro zajištění hlavní činnosti, ale jsou i malé podniky, které nemají vlastní servisní útvar a nakupují tyto služby externě.

Cílem servisních útvarů je poskytovat interní služby za nižší náklady, než které by bylo nutno vynaložit při externím zajištění.

Útvary správy a řízení – plní základní manažerské funkce, zajišťují řízení celé firmy. Mezi tyto útvary patří útvary vrcholového vedení společnosti jako celku a útvary řízení jeho o stupeň nižších organizačních úrovní (divizí, závodů).

Speciální útvary – jsou vytvářeny ve velkých podnicích s cílem zajistit sociální program podniku a sociální služby pro zaměstnance (např. provoz rekreačních zařízení, fit centra, bytové hospodářství). Problémem tohoto útvaru je hodnocení činnosti, které souvisí s propočty optimalizace nákladů firmy a z plynoucích přínosů podniku (dobré jméno podniku, loajalita zaměstnanců).²⁹

2.5.2 Ocenění vztahů mezi vnitropodnikovými útvary

Pro hodnotové řízení podniku má hlavní význam ocenění interních výkonů. Toto ocenění může vycházet:

- ze **skutečně vynaložených nákladů**, kdy se interní výkony ocení ve skutečných nákladech vynaložených na jejich uskutečnění
- z **předem stanovených nákladů**, kdy jsou interní výkony oceněny v nákladech předem stanovených na základě předběžných kalkulací a rozpočtů
- z **cen používaných mezi externími subjekty** (tržní ceny); použití tohoto ocenění je možné, ale je vázáno na splnění mnoha požadavků a nese s sebou rizika

²⁹ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 2007, s. 50-52.

2.5.2.1 Ocenění vztahů mezi útvary na základě skutečných nákladů

Při ocenění výkonů na základě skutečných nákladů je předaný výkon oceněn náklady, které byly s jeho provedením v útvaru vynaloženy. Dochází tak k přeúčtování nákladů mezi útvary, které slouží ke zjištění skutečných nákladů výkonů.

Nevýhodou ocenění na bázi skutečných nákladů je, že neumožňuje sledovat odpovědnost za vynaložení nákladů. Náklady odebírajícího útvaru jsou závislé na nákladech, které vynaložilo dodávající útvary a odebírající útvary je nemá možnost ovlivnit. Pokud dodávající útvary vynaloží vyšší náklady, jsou tyto vyšší náklady přeneseny odebírajícímu útvaru.

Kontrola ve vynakládání nákladů probíhá porovnáním skutečných a předem stanovených nákladů. V podnicích, kde je složitější organizační struktura a existuje vyšší podíl nákladů zúčtovaných mezi útvary, je obtížné sledovat příčiny, natož odpovědnost za jejich vznik.

„Ocenění interních výkonů na úrovni skutečných nákladů slouží ke zjišťování skutečných nákladů, nikoli k řízení nákladů.“³⁰

2.5.2.2 Ocenění vztahů mezi útvary na základě předem stanovených nákladů

Ocenění interních výkonů na úrovni předem stanovených nákladů je z hlediska vnitropodnikového řízení považováno za vhodnější. Umožňuje řídit náklady útvarů a podporovat zájem řídicích pracovníků na snižování nákladů.

Pokud jsou interní výkony předávané mezi útvary oceněny na základě předem stanovených nákladů, představují v případě dodávajícího útvaru (útvary, který předává výkon) jeho interní výnosy a v případě odebírajícího útvaru (útvary, který spotřebovává interní výkon) jeho interní náklady.

³⁰ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. *Reporting*. 2010, s. 185-188.

Ocenění interních výkonů na úrovni předem stanovených nákladů umožňuje oddělit pravomoc a odpovědnost mezi útvaru a ihned po uskutečnění výkonu mají útvaru možnost sledovat v průběhu měsíce výši svých nákladů a interních výnosů.³¹

2.5.3 Hospodářský výsledek podniku a útvarů

Finanční účetnictví vykazuje především **externí náklady**, které vznikají spotřebou zdrojů nakupovaných od externích subjektů, a **externí výnosy**, které vznikají v okamžiku, kdy zákazník akceptuje prodejní cenu. Hospodářský výsledek ve finančním účetnictví zjistíme porovnáním externích výnosů a externích nákladů při dodržení jejich věcné a časové shody.

Zisk podniku se vypočítá pomocí vzorečku:

$$Z = (CV - PSN \text{ prodaných výkonů}) + \sum (PSN \text{ útvaru} - SKN \text{ útvaru}) \quad (2.5.3a)$$

Vysvětlivky:

Z zisk podniku

CV výnosy z prodeje

PSN předem stanovené náklady (prodaných výkonů, útvaru)

SKN skutečné náklady (útvaru)

Výsledek hospodaření konkrétního střediska (útvaru) by měl hodnotit přínos střediska k celopodnikovému zisku v rámci rozsahu jeho pravomoci a odpovědnosti. Útvaru, které nepředávají své výkony externím odběratelům, se na dosažení hospodářského výsledku podniku jako celku podílejí zlepšováním hospodárnosti. V tomto případě je jejím vnitropodnikovým výsledkem hospodaření úspora nebo překročení předem stanovených nákladů.³²

³¹ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 2007, s. 289-293.

³² tamtéž, s. 295-297.

2.6 Odpovědnostní střediska a jejich typy

Podle rozsahu pravomoci, odpovědnosti a hodnotového řízení se rozlišují tyto typy odpovědnostních středisek:

- nákladové
- výdajové
- výnosové
- ziskové
- rentabilitní
- investiční

V následující části jsou rozebrána jednotlivá odpovědnostní střediska. Nákladovému středisku je věnována samostatná kapitola.

Výdajové středisko - představuje takové středisko, jehož činnost v současné době nepřináší prospěch, ale zvyšuje budoucí potenciál rozvoje firmy. Příkladem jsou útvary vzdělávání, strategického marketingu nebo výzkumu a vývoje. Předpokladem využití hodnotového řízení je pravomoc ovlivňovat střediskové náklady. Hodnocení výsledků činnosti u těchto středisek probíhá věcným posouzením prospěchu plynoucího podniku.

Výnosové středisko – je takový typ odpovědnostního střediska, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši externích výnosů, nemohou však ovlivnit náklady spojené s tvorbou výkonů ani s jejím nákupem. Pracovníci nemají pravomoc stanovovat prodejní ceny výkonů. Předpokladem využití pravomoci je vstupovat do vztahů se zákazníky a ovlivňovat tak objem a strukturu prodaných výkonů. Příkladem jsou regionální pobočky koncernů zaměřené na prodej výkonů koncernu, útvary prodeje nebo oddělení v obchodních domech.

Ziskové středisko – představuje takový typ odpovědnostního střediska, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů i externích výnosů. Pravomoc střediska je řídit celý podnikatelský proces od rozhodnutí objemu, struktury prodáváných výkonů, pořízení externích a interních zdrojů, tvorbu výkonů až po prodej výkonů externím zákazníkům. Středisko vstupuje do vztahů s externími dodavateli i odběrateli

a ovlivňuje tak vývoj střediskových nákladů, výnosů a zisku. Příkladem může být podniková divize, která vyrábí a prodává výrobky, a je řízena jako ziskové středisko, ale může být odpovědná za nákladová střediska (nákup, výroba dílů, kompletace, balení a expedice) a za výnosové středisko (prodej).

Rentabilitní středisko – je středisko s vymezenou pravomocí a odpovědností, které zahrnuje do odpovědnostního střediska takové položky čistého pracovního kapitálu (pohledávky, zásoby, závazky z obchodního styku), které má pravomoc samo ovlivnit.

Investiční středisko – předpokladem zavedení středisek je delegování pravomoci a odpovědnosti z vrcholového vedení na střediska s možností rozhodovat o výši a způsobu využití investic. Tato střediska se vyskytují pouze u velkých firem s širokým zaměřením činnosti.³³

2.6.1 Hospodářský výsledek střediska

Výsledek hospodaření by měl v jednotlivých typech odpovědnostního střediska plnit tyto funkce:

- **kritériální** – je kritériem pro hodnocení hospodaření střediska, které je dosaženo činností řídících pracovníků střediska
- **stimulační** – tuto funkci výsledku je možné chápat ve dvou úrovních:
 - v základní úrovni – výsledek hospodaření vytváří takové podmínky, za kterých pracovníci střediska jednají ve svém vlastním zájmu a současně přispívají k naplnění cílů firmy jako celku
 - v navazující úrovni – výsledek hospodaření vytváří podněty pro rozvoj jednání, jehož výsledkem je zvýšení efektivnosti činnosti střediska i celého podniku³⁴

V následující části je objasněn výsledek hospodaření pro jednotlivé typy odpovědnostních středisek.

³³ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 2007, s. 321-325.

³⁴ tamtéž, s. 340.

Výnosová střediska – jsou orientovaná na maximalizaci objemu prodeje, výsledek hospodaření vyjadřuje dodržení (překročení) rozpočtovaného objemu výnosů z prodeje výkonů externím zákazníkům. Toto středisko ovlivňuje objem a strukturu prodaných výkonů, nerozhoduje ale o výši prodejních cen. Může poskytnout např. množstevní slevy, slevy při okamžité úhradě apod.

Zisková střediska – jsou orientovaná na účinnost spotřebovaných zdrojů s výnosy dosaženými s vnějším okolím. Výsledek hospodaření vyjadřuje dodržení (překročení) rozpočtované úrovně ovlivnitelného zisku.

Základní struktura výsledovky ziskového střediska obsahuje minimálně tyto položky:

Tabulka 2: Výsledovka ziskového střediska³⁵

Výnosy z prodeje výkonů externím zákazníkům
<i>Variabilní náklady výkonů</i>
Marže (příspěvek na úhradu)
<i>Ovlivnitelné fixní náklady střediska</i>
Ovlivnitelný výsledek střediska (manažerský)
<i>Neovlivnitelný fixní náklady střediska</i>
Výsledek hospodaření střediska
<i>Alokované náklady na vrcholovou správu a řízení</i>
Výsledek po alokaci nákladů na správu a řízení

Výsledek hospodaření střediska slouží pro porovnání výkonnosti střediska s ostatními středisky podniku a pro rozhodování o tom, u kterých středisek je vhodné rozvoj jejich činnosti podporovat nebo naopak utlumovat.

Rentabilitní a investiční střediska – jsou orientovaná na efektivnost využití složek kapitálu rozhodnutím střediska a pro hodnocení jejich přínosu se využívají kritéria rentability kapitálu nebo ekonomického zisku, příp. ekonomické přidané hodnoty.³⁶

³⁵ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 2007, s. 343.

³⁶ tamtéž, s. 342-344.

2.7 Nákladová střediska

Pro evidenci a zúčtování jednotlivých druhů nákladů slouží nákladová střediska. Jedná se pouze o přiřazení nepřímých nákladů, neboť přímé náklady mohou být přiřazeny přímo k jednotlivým produktům a službám.³⁷

Nákladové středisko je typ odpovědnostního střediska, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů, avšak neodpovídají za výši externích výnosů podniku. Předpokladem využití hodnotového řízení je vymezení nákladů, které může útvar ovlivňovat svou činností a pravomocně rozhodovat o objemu vytvářených výkonů. Jde o střediska s nízkou úrovní pravomoci a odpovědnosti, ale neznamená to, že by se jednalo o nákladová střediska řízená malými útvary. Příkladem je výrobní závod nebo dceřiná společnost v rámci nadnárodního koncernu.³⁸

2.7.1 Tvorba nákladových středisek

„Nákladová střediska jsou místa v podniku, ve kterých vznikají náklady za vytvoření podnikových výkonů.“

Možnosti jak zvýšit efektivnost hospodaření s náklady:

- při členění nákladových středisek může být přidělen každý nákladový druh
- nákladové středisko je zodpovědné za vzniklé náklady a za jejich oprávněnost, vedoucí tohoto střediska může rozdělit úkoly a zodpovědnost s ohledem na hospodárnost nákladů. Plánuje náklady, rozhoduje o druhu, objemu, intenzitě použití a provádí porovnání očekávaných a plánovaných výdajů.
- nákladová střediska plní většinou podnikově omezené funkce, může se pro vyhotovení výkonu ocenit potřebný vstup i dosažený výstup a zvážit jejich hospodárnost
- *„nákladová střediska se přímo přičítají k tzv. jednicovým nákladům nákladového střediska; jsou to nepřímé náklady, které vznikají výhradně v jednom nákladovém středisku. Naproti tomu tzv. nepřímé náklady nákladového střediska se započítávají a rozdělují pomocí určitého klíče.“*³⁹

³⁷ LANG, H. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 2005, s. 66.

³⁸ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 2007, s. 322.

³⁹ LANG, H. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 2005, s. 66-67.

2.7.2 Druhy nákladových středisek

Na základě struktury výrobního procesu se rozlišují tato nákladová střediska:

- hlavní
- pomocná
- všeobecná

Hlavní nákladová střediska – výrobní proces probíhá v těchto oblastech: materiálové hospodářství, výroba, správa a odbyt. Tyto činnosti se označují za hlavní. V jejich rámci se konají veškeré procesy od pořízení materiálu přes výrobu, správu až k odbytu. Představují celý proces vytvoření a zhodnocení podnikových činností.

Pomocná nákladová střediska – plní funkci štábu nebo linie pomocných služeb k uskutečnění výrobního procesu. Mezi tato střediska patří např. konstrukce, plánování a řízení výroby, technické vedení podniku nebo vnitropodniková doprava. Rozdíl oproti výrobním střediskům je ten, že pomocná střediska se nepodílejí na výrobě přímo, ale jen pomáhají zvládnout výrobní činnosti. Jelikož je vazba na výrobu úzká, jsou náklady tohoto střediska zúčtovány jako sekundární v rámci výrobního střediska. „*Pomocná střediska výroby vykonávají speciální služby pro výrobu.*“

Všeobecná nákladová střediska – vykonávají služby, které jsou důležité pro všechna nákladová střediska. Vzniklé náklady jsou soustředěny do jednoho nebo více všeobecných nákladových středisek a poté rozděleny na hlavní a pomocná střediska. Například:

- vlastní centrála energie (el. proud, voda, energie)
- vlastní vozový park pro interní a externí dopravu osob a zboží
- zajištění bezpečnosti (správce domu, vrátný, noční hlídač, požární ochrana)
- sociální zázemí (závodní lékař, kantýna, odborová rada, vzdělávací ústav)

Pomocná a všeobecná nákladová střediska jsou řazena mezi vedlejší nákladová střediska.⁴⁰

⁴⁰ LANG, H. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 2005, s. 68-69.

2.7.3 Hospodářský výsledek nákladového střediska

Nákladová střediska, která jsou orientovaná na hospodárnost, včasnost a kvalitu splnění úkolu, vyjadřují výsledek hospodaření překročení či úsporu nákladů ve srovnání s předem stanovenou výší určenou rozpočtem nebo vnitropodnikovými cenami.

Kontrola hospodaření probíhá různým způsobem:

- u středisek, která nemají měřitelný objem (správní útvary) se srovnávají skutečné náklady s tzv. pevným rozpočtem, útvar je orientován na dodržení limitu nákladů
- u středisek, která mají měřitelný výkon, se srovnávají skutečné náklady s předem stanovenými náklady přepočtenými na skutečný objem výkonů

Předmětem přepočtu mohou být:

- pouze **variabilní náklady**; fixní náklady jsou uznány v původní stanovené výši, útvar je orientován na přesné splnění stanoveného úkolu při vynaložení minimálních nákladů, tomu odpovídá využití vnitropodnikové ceny na úrovni variabilních nákladů
- **plné střediskové náklady** – útvar je kromě vyhledávání úspor nákladů orientován i na zvyšování využití kapacity, tomu odpovídá využití vnitropodnikové ceny na úrovni plných nákladů ⁴¹

⁴¹ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 2007, s. 341-342.

2.8 Odchylyky a jejich sledování

Odchyłka představuje u sledované veličiny rozdíl mezi dvěma hodnotami téže veličiny.

Jsou porovnávány zejména odchylyky:

- **Skutečnost-skutečnost.** Je prováděno srovnání skutečných veličin:
 - * *v čase* – porovnání ve dvou (více) po sobě následujících obdobích
 - * *v prostoru* – porovnání s konkurencí nebo s průměrnými údaji
(srovnání se orientuje do minulosti)
- **Plán-skutečnost.** Tradiční srovnání ve smyslu zpětné vazby, řeší problém současnosti – ideální a skutečné.
- **Plán-očekávání.** Předpověď, která se týká pozdější realizace plánu. Očekávání zahrnují účinky i opatření v důsledku minulého vyhodnocení plán-skutečnost. Toto srovnání se orientuje na budoucnost a respektuje princip dopředné vazby.

2.8.1 Klasifikace odchylek

Odchylyky jsou sledovány a hodnoceny z hlediska:

- **Místa vzniku:**
 - * *vnitřní:*
 - výrobní (náklady, vyrobené množství, vytížení výrobního zařízení)
 - obchodní (ceny, platební podmínky, neuhrazené pohledávky a závazky)
 - finanční (zadržovaný kapitál, náklady kapitálu)
 - * *vnější:*
 - legislativní (daňové úpravy, zprísnění odvětvové legislativy)
 - konkurenční (tlak na ceny, prodané množství)
 - tržní (změna cenové hladiny, dostupnosti kapitálu)
 - technologické (kvalitativní skok, produkt zastarává rychleji)
- **Příčiny vzniku:**
 - * *nákladové* (ceny materiálu, energií, služeb, mzdové náklady)
 - * *výnosové* (tržby, ceny, prodané množství)

- **Časového rozložení dopadu:**
 - * *krátkodobé* (důsledky se promítají jen v daném období)
 - * *opakované* (důsledky přetrvávají a budou zasahovat po delší časové období)
- **Pravděpodobnosti opakování:**
 - * *náhodné* (výpadek zařízení, zvýšená poptávka z důvodu živelné katastrofy)
 - * *opakované* (růst poptávky, růst cen na trhu surovin, změna daňových předpisů)
- **Důsledky dopadu:**
 - * *pozitivní* (snížení nákladů, zvýšení tržeb, zisk roste)
 - * *negativní* (zvýšení nákladů, snížení cen, propad zisku)
- **Velikosti dopadu:**
 - * *malé* (nemají vliv na celkovou ziskovost a úspěšnost projektu, nepůsobí na další sledované veličiny)
 - * *velké* (působí komplexně, způsobují další dodatečné náklady)
- **Měření:**
 - * *absolutní* (odchylka je sledována v peněžním nebo naturálním vyjádření)
 - * *relativní* (je sledována procentní odchylka)

2.8.2 Rozbor odchylek

Při měření libovolné veličiny je možné sledovat její vývoj a srovnávat ho v čase. Je-li X_0 očekávaná hodnota veličiny a X_1 skutečná naměřená hodnota v daném období, pak je možno sledovat odchylku:

- **absolutní** (ΔX), která je vyjádřena jako rozdíl mezi očekávanou a skutečnou hodnotou:

$$\Delta X = X_1 - X_0 \quad (2.8.2a)$$
- **procentní** (Δx), která je vyjádřena jako podíl absolutní odchylky a očekávané hodnoty a vyjadřuje odchylku v %:

$$\Delta x = (X_1 - X_0) / X_0 \quad (2.8.2b)$$
- **index změny** (I_x), který je vyjádřen jako poměr mezi skutečnou a očekávanou hodnotou: ⁴²

$$I_x = X_1 / X_0 \quad (2.8.2c)$$

⁴² SCHOLLEOVÁ, H. *Investiční controlling*. 2009, s. 214-215.

3 Analýza řízení nákladů v ABC

3.1 Charakteristika firmy

Název firmy: ABC s.r.o.

Předmět podnikání: činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence, poradenství v oblasti informačních technologií, příprava a vypracování technických návrhů, grafické a kresličské práce

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Statutární orgán: jednatel

Společnost ABC s.r.o. se sídlem na Třebíčsku byla založena roku 2007 jako zázemí pro tehdy již existující Účetní centrum, tak i pro centrum Výzkumu a vývoje a centrum Informačních technologií. Společnost působí jako dodavatel klíčových služeb pro výrobní závod v České republice a pro další zahraniční pobočky v rámci skupiny.

V rozsahu poskytovaných služeb je servisní centrum ABC v regionu Vysočina naprosto výjimečné.

Statutárním orgánem společnosti je jeden nebo více jednatelů. Je-li jmenován pouze jeden jednatel, jedná jménem společnosti samostatně. Je-li jmenováno více jednatelů, jednají jménem společnosti dva jednatelé společně. Za společnost jednají a podepisují i dva prokuristé společně.

3.2 Historie firmy

- 08.2007: založení ABC s.r.o.
- 2007:
 - Účetní centrum, účtování závazků pro Německo
 - Výzkum a vývoj a druhá lokalita: kancelář v Brně
 - IT (SAP)
 - účtování pohledávek
- 2008:
 - Country financial services
 - Prodej SI
 - SQA
 - certifikát PS 951
- 2010:
 - IT Helpdesk
 - MDM
 - Projektový management
 - Projektový controlling

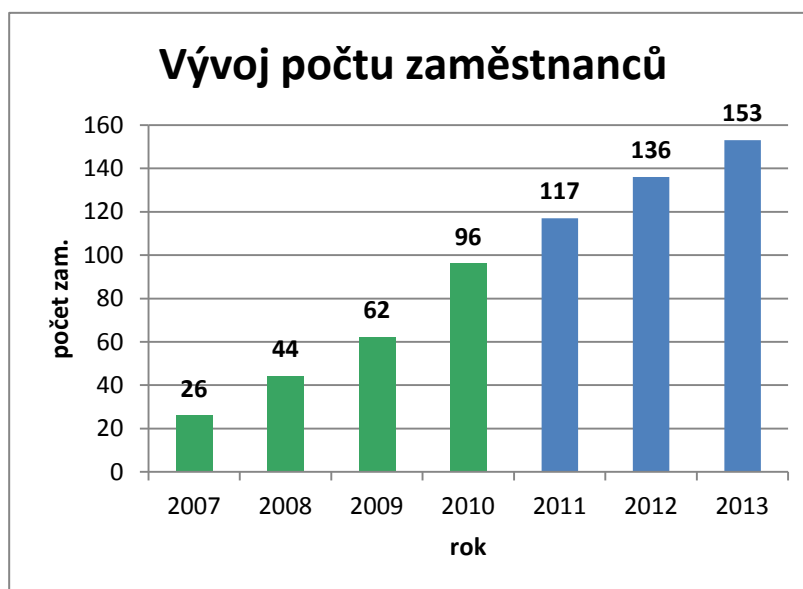
V roce 2007 vzniklo detašované pracoviště servisní společnosti v Brně. V té době byl problém v třebíčském regionu najít pracovníky specializovaných profesí, hlavně konstruktéry a specialisty na informační technologie. Proto se rozhodlo pronajmout kancelář v Brně. Kancelář je umístěna v Technologickém parku. Hlavním rozhodovacím kritériem při výběru této lokality byla blízkost technické univerzity.

V prvním roce zde začali pracovat pracovníci oddělení konstrukce, kdy do roku 2010 sdílelo kancelář celkem sedm zaměstnanců: pět konstrukčních inženýrů, jedna účetní pro Francii a jeden pracovník oddělení IT, programátor SAP. Od září roku 2010 došlo k rozšíření kanceláře z důvodu plánované expanze servisního centra, hlavně oddělení IT o sedm nových pracovníků, kdy bylo nutno pronajmout další kancelář.

3.3 Organizační struktura a počet zaměstnanců

Společnost ABC zaměstnávala v roce 2010 celkem 96 osob.

V grafu č. 1 je zobrazen vývoj počtu zaměstnanců v letech 2007 – 2010 a plánovaný nárůst pro následující roky.



Graf 1: Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2007 až 2013 ⁴³

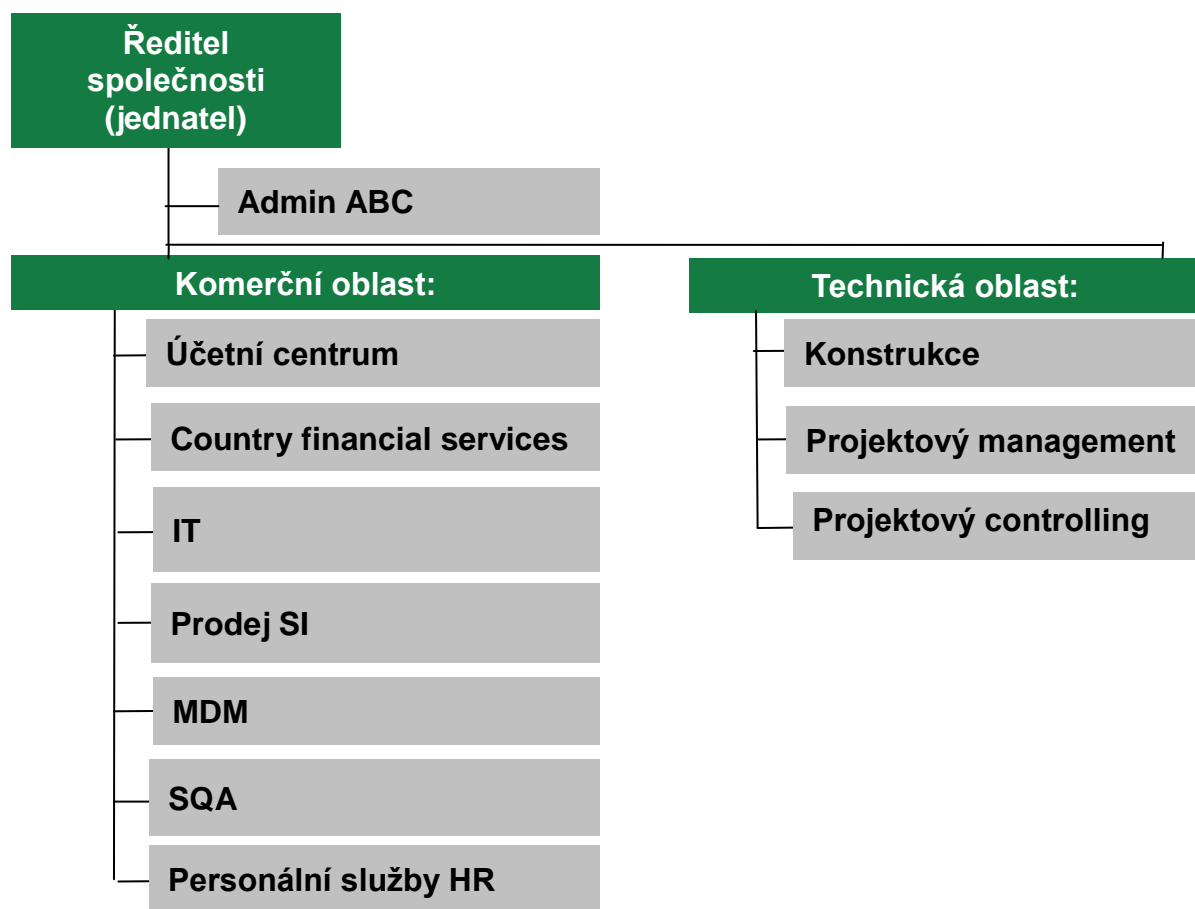
3.3.1 Organizační struktura

Organizační struktura společnosti je tvořena nejvyšším výkonným orgánem, kterým je vedení. Vedení společnosti představuje ředitel (jednatel) společnosti, kterému jsou podřízeny dvě oblasti – komerční a technická. Tyto oblasti se dále člení na jednotlivé útvary (oddělení) společnosti.

Komerční oblast je tvořena útvary - Účetní centrum, Country financial services, Informační technologie, Prodej SI, Material Data Management, Supplier Quality Assessment a Personální služby HR.

Technická oblast představuje útvary – Konstrukce, Projektový management a Projektový controlling.

⁴³ ABC s.r.o. *Firemní materiál.*



Obrázek 3: Organizační struktura firmy ABC s.r.o.⁴⁴

⁴⁴ ABC s.r.o. *Firemní materiál.*

3.3.1.1 Útvary servisní společnosti

V této podkapitole je popsána činnost jednotlivých útvarů.

Účetní centrum

Účetní centrum se člení na oddělení účtování závazků a oddělení účtování pohledávek.

Účtování závazků (Kreditoren Buchhaltung)

Úkolem je účtování přijatých faktur pro německou centrálu, dále pro sesterskou společnost v České republice, pro Francii, Anglii, Mexiko, Rusko a Španělsko.

Tým účetních se stará o účtování závazků za materiál, služby i investiční majetek.

Účtování pohledávek (Debitoren Buchhaltung)

Úkolem je zpracování došlých plateb a jejich správné přiřazení k jednotlivým odběratelům a vydaným fakturám. Kromě této činnosti se dále zajišťuje vystavování dobropisů a zatíženek, upomínání nezaplacených pohledávek a archivace účetních dokladů prostřednictvím elektronického archivu.

Country financial services

Předmětem tohoto oddělení je provádění finančních služeb pro české pobočky ABC, mezi které patří ABCSCZ, ABCCZ a IRCZ v Uherském Brodě. Jedná se o vedení účetnictví (v hlavní knize), vedení daňové evidence a provádění auditů.

IT

Tým IT působí ve třech oblastech: zajištění a podpora IT procesů: IT Helpdesk

podpora procesů v oblasti SAP

konzultační, programátorská a podpora aplikace SAP

V oblasti IT Helpdesku poskytují podporu IT nejen zde v České republice, ale i v pobočkách v Anglii, Itálii, Turecku. Některé činnosti také ve Francii a Španělsku. Jedná se o podporu 800 koncových stanic a 75 serverů po celé Evropě a některé lokální projekty v daných pobočkách ABC.

„Podpora procesů v oblasti SAP“ – kromě lokálních projektů začala angažovanost do mezinárodních projektů, jde o implementaci SAP v Číně, Indii, Koreji ale i v USA.

Poslední oblastí je „Konzultační, programátorská a podpora aplikace SAP“, která byla od svého začátku plánovaná jako služba pro pobočky společnosti ABC. Tým se podílí na projektech ve všech pobočkách, kde je využíván systém SAP.

Prodej SI

Činnost této oblasti spočívá v prodeji průmyslové filtrace pro zákazníky – výrobce obráběcích, stavebních a zemědělských strojů, průmyslových myček a motorů, výrobců kompresorů či vakuových čerpadel a dalších. Výrobkovou řadu tvoří patrony pro obráběcí stroje, vzduchové, automatické filtry pro strojírenství, filtry palivové, olejové pro stavební a zemědělské stroje.

MDM

Oddělení materiálových dat je rozděleno do tří pracovních skupin, které řeší:

- tvorbu materiálových dat, respektive tvorbu materiálových listů našich výrobků
- kontrolu materiálových listů (dat) vytvořených našimi dodavateli
- zajišťování dodržování předpisů Evropské unie

Náplní práce je získávání a zpracovávání informací o použitých materiálech od dodavatelů a jejich předávání našim zákazníkům. Výstupem je materiálový list, bez kterého by se nedostalo povolení od zákazníka ke spuštění sériové výroby nových dílů.

SQA

Oddělení Supplier Quality Assessment představuje hodnocení kvality dodavatelů za účelem nákupu kvalitního materiálu. Provádí dodavatelské audity.

Personální služby HR

Personální oddělení má na starost výběrová řízení a přijímání nových uchazečů o zaměstnání, evidence docházky, zpracování mezd a vedení daňové problematiky zaměstnanců a mnohé další administrativní činnosti.

Konstrukce

Pracovní náplní konstrukčního oddělení je navrhování nových dílů v prototypové a sériové fázi, tvorba 3D a 2D dokumentace, výroba prototypů na 3D tiskárně. Souhrnně řečeno, práce konstruktéra spočívá v navrhování a vymýšlení výrobků z hlediska funkce, vyrobitelnosti a zpracování těchto návrhů do podoby 3D modelu a výkresu.

Projektový management

Úkolem projektového managementu je navrhování a řízení nových projektů pro výrobu s cílem dodržet časový harmonogram, rozpočet a zpracování projektu v požadované kvalitě. Toto oddělení spolupracuje s projektovým controllingem.

Projektový controlling

Činností projektového controllingu je zajišťovat pravidelnou informovanost o stavu vývojového projektu za účelem průběhu projektu podle plánu, aby se předcházelo vznikajícím odchylkám.

Tyto tři zmíněné technické oblasti mezi sebou navzájem spolupracují.

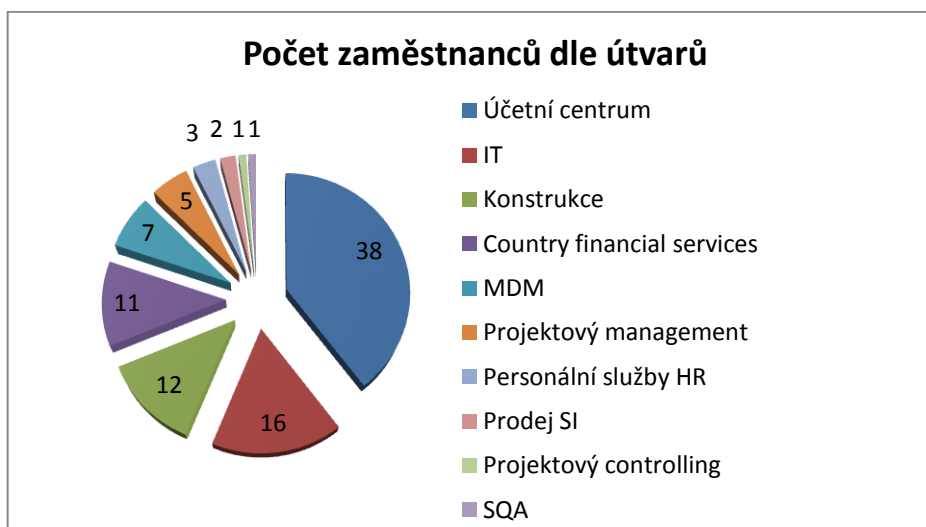
3.3.2 Počet zaměstnanců v jednotlivých útvech

V roce 2010 společnost zaměstnávala 96 pracovníků. V tabulce č. 3 je uveden počet zaměstnanců dle jednotlivých útvarů.

Tabulka 3: Počet zaměstnanců dle útvarů v roce 2010 ⁴⁵

Útvar	Počet
Účetní centrum	38
IT	16
Konstrukce	12
Country financial services	11
MDM	7
Projektový management	5
Personální služby HR	3
Prodej SI	2
Projektový controlling	1
SQA	1
Celkem	96

Největším útvarem, co do počtu zaměstnanců, je Účetní centrum, které tvoří cca. 40 % personálu celé servisní společnosti. Další významnou oblastí je oddělení Informačních technologií s personálním podílem 16 %. Třetím největším útvarem je útvar Konstrukce s podílem 12 %. V grafu č. 2 je zobrazen počet zaměstnanců na základě jednotlivých oddělení servisní společnosti v roce 2010.



Graf 2: Počet zaměstnanců dle útvarů v roce 2010 ⁴⁶

⁴⁵ ABC s.r.o. Firemní materiál.

4 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo zhodnotit současnou situaci řízení nákladů ve firmě ABC s.r.o. a na základě analýzy doporučit opatření vedoucí k optimalizaci.

V úvodu praktické části jsem se seznámila s historií, organizační strukturou a s činností jednotlivých útvarů společnosti. Následující celek se zaměřoval na analýzu nákladů v rámci podniku v letech 2008 – 2010, kdy jsem zanalyzovala ty nákladové druhy, které nejvíce ovlivňují výši celkových nákladů. V druhé části jsem se zaměřila na analýzu dvou útvarů společnosti, které jsem rozebrala na základě jejich nákladových středisek. Výsledkem byly ty nákladové druhy, které překračovaly skutečné náklady od nákladů plánovaných v roce 2010.

Optimalizace v oblasti spotřeby materiálu, energie a služeb, na které jsem se v analýze zaměřila je součástí snižování provozních nákladů. Ve firmě tvoří položka režijního materiálu téměř 99 % z celkových nákladů, kdy největší spotřeba je u pohonných hmot a ostatního režijního materiálu. Z hlediska služeb, které se řadí na druhé místo z pohledu nejvyšších nákladů, je hlavní položkou cestovné (zahraniční), neboť ABC má mnoho poboček a v rámci firmy se uskuteční mnoho služebních cest za účelem školení a konzultací s kolegy. Dále s tím spojené náklady na spoje (mobilní, pevné) a jiné služby.

Výstupem celé analýzy je návrh opatření, jakými způsoby by firma mohla dosáhnout nižších nákladů. Většina doporučovaných metod vychází z nabídek informačních systémů.

Doufám, že tato práce přinese společnosti ABC s.r.o. prospěch k zefektivnění a optimalizaci řízení nákladů v podniku.

⁴⁶ ABC s.r.o. *Firemní materiál*.

5 Seznam literatury

- [1] ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] DUCHOŇ, B. *Inženýrská ekonomika*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 288 s. ISBN 978-807-1797-630.
- [3] FIBÍROVÁ, J., OGEROVÁ, B. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 155 s. ISBN 80-86009-24-6.
- [4] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. *Reporting*. 3. rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
- [5] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-807-3572-990.
- [6] HRADECKÝ, M., KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektrum, 1995. 104 s. ISBN 80-7175-025-5.
- [7] HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 259 s. ISBN 978-802-4724-713.
- [8] HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví*. Ostrava: Mirago, 1999. 125 s. ISBN 80-85922-68-1.
- [9] KRÁL, B. a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997. 408 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [10] LANDA, M., POLÁK, M. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 198 s. ISBN 978-802-5119-969.
- [11] LANG, H. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vyd. českého překladu. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [12] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [13] RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. 3. rozš. vyd. Praha: Grada, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3308-1.
- [14] SCHOLLEOVÁ, H. *Investiční controlling. Jak hodnotit investiční záměry a řídit podnikové investice*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 288 s. ISBN 978-80-247-2952-7.
- [15] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007. 452 s. ISBN 978-802-4719-924.

Seznamy obrázků, tabulek a grafů

Seznam obrázků

Obrázek 1: Průběh variabilních nákladů

Obrázek 2: Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů

Obrázek 3: Organizační struktura firmy ABC s.r.o

Seznam tabulek

Tabulka 1: Základní rozdíl mezi účetnictvím finančním a manažerským

Tabulka 2: Výsledovka ziskového střediska

Tabulka 3: Počet zaměstnanců dle útvarů v roce 2010

Tabulka 4: Celkové náklady v letech 2008 až 2010

Tabulka 5: Podíl spotřeby materiálu a energie na celkových nákladech

Tabulka 6: Spotřeba materiálu a energie

Tabulka 7: Spotřeba režijního materiálu

Tabulka 8: Spotřeba energie

Tabulka 9: Služby

Tabulka 10: Nákladová střediska Účetního centra

Tabulka 11: Nákladové středisko Konstrukce

Tabulka 12: Středisko - Kontrola dopravních faktur DE v roce 2010

Tabulka 13: Středisko – Účtárna Kredit DE v roce 2010

Tabulka 14: Středisko – Účtárna Kredit CZ v roce 2010

Tabulka 15: Středisko – Účtárna Kredit FR v roce 2010

Tabulka 16: Středisko – Účtárna Kredit UK v roce 2010

Tabulka 17: Středisko – Vedení účetního centra v roce 2010

Tabulka 18: Středisko – Účtárna Debit DE v roce 2010

Tabulka 19: Středisko – Konstrukce v roce 2010

Tabulka 20: Vývoj hospodářského výsledku

Tabulka 21: Vývoj ukazatele rentability nákladů

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2007 až 2013

Graf 2: Počet zaměstnanců dle útvarů v roce 2010

Graf 3: Vývoj celkových nákladů v letech 2008 až 2010

Graf 4: Vývoj spotřeby materiálu a energie v letech 2008 až 2010

Graf 5: Spotřeba materiálu a energie v letech 2008 až 2010

Graf 6: Vývoj spotřeby režijního materiálu v letech 2008 až 2010

Graf 7: Vývoj spotřeby energie v letech 2008 až 2010

Graf 8: Vývoj služeb v letech 2008 až 2010

Graf 9: Vývoj hospodářského výsledku v letech 2008 až 2010

Graf 10: Vývoj ukazatele rentability nákladů v letech 2008 až 2010

Seznam příloh

Příloha 1: Výkaz zisku a ztráty za rok 2009, 2010 (v tis. Kč)

Příloha 2: Středisko - Kontrola dopravních faktur DE za rok 2010

Příloha 3: Středisko - Kredit DE za rok 2010

Příloha 4: Středisko - Kredit CZ za rok 2010

Příloha 5: Středisko - Kredit FR za rok 2010

Příloha 6: Středisko - Kredit UK za rok 2010

Příloha 7: Středisko - Vedení účetního centra za rok 2010

Příloha 8: Středisko - Debit DE za rok 2010

Příloha 9: Středisko - Konstrukce za rok 2010